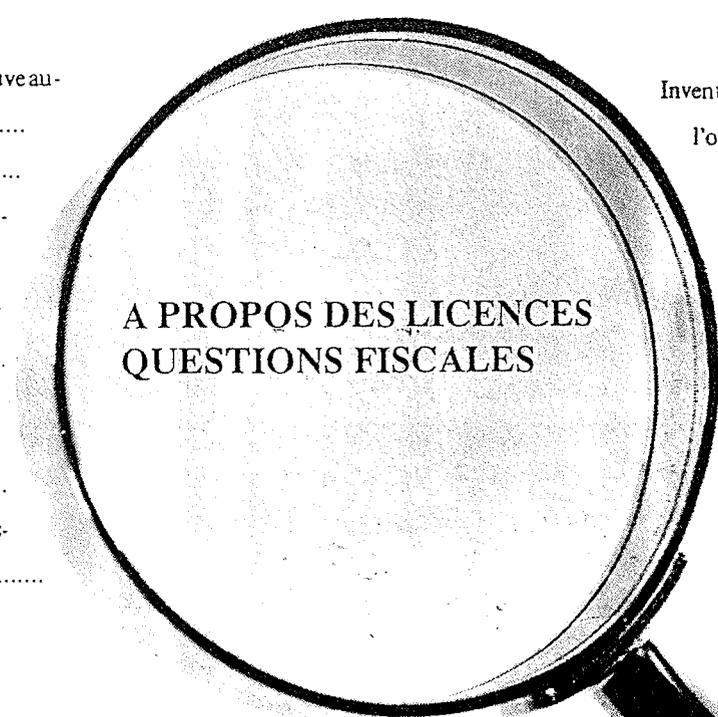


DOSSIERS

1994. IV

BREVETS

Conditions de brevetabilité... nouveauté... antériorité de toutes pièces.....
combinaison..... emploi nouveau...
activité inventive...avis documentaire..... restauration..... certificat d'utilité cession.....
combinaison de moyens connus...
licence obligatoire..... taxes
contrefaçon action.....
saisie-contrefaçon.... divulgation..
action en revendication.... possession personnelle..... nullité.....



A PROPOS DES LICENCES
QUESTIONS FISCALES

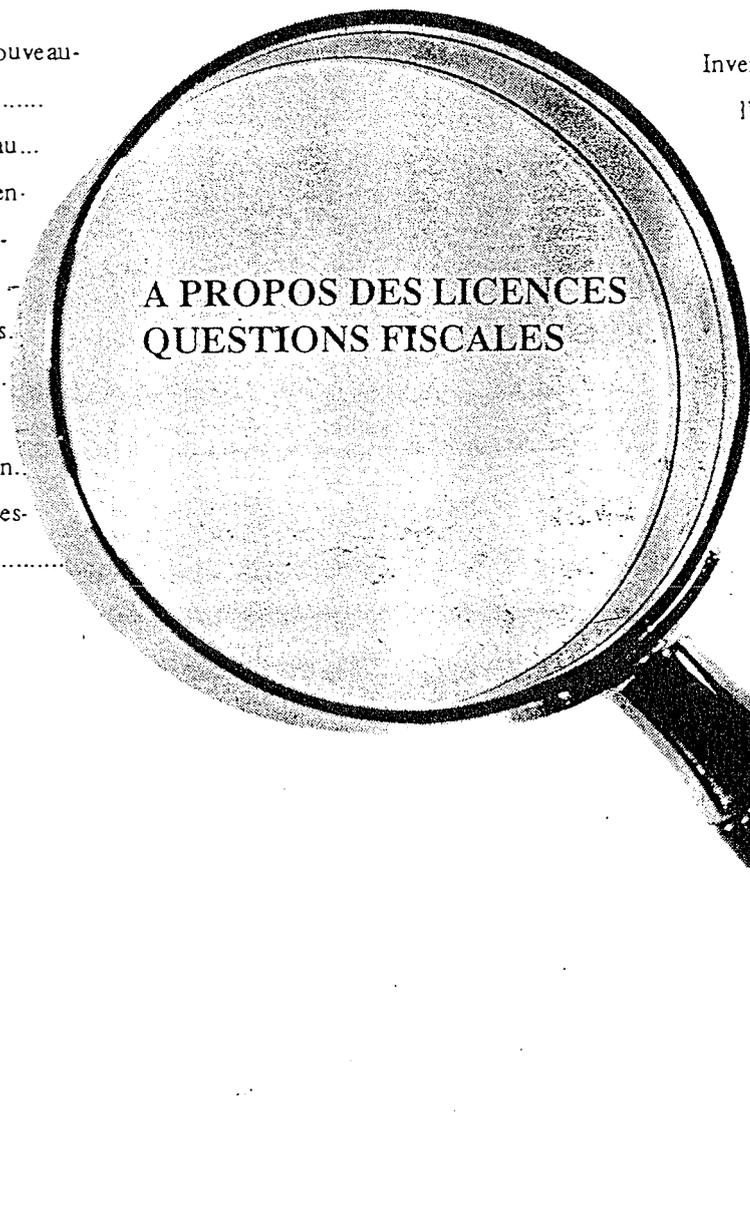
Invention d'employé ... l'homme du métier...
l'office européen des brevets.... procédure
d'examen contenu de la demande
de brevet européen.... rôle des examinateurs..... représentation devant
l'O.E.B..... le brevet communautaire émanation du Traité C.E.E.....
P.C.T..... sous-licence..... contrat
de communication de savoir-faire....
compétence..... arbitrage

DOSSIERS

1994. IV

BREVETS

Conditions de brevetabilité... nouveauté... antériorité de toutes pièces.....
combinaison..... emploi nouveau...
activité inventive...avis documentaire..... restauration..... certificat d'utilité cession.....
combinaison de moyens connus...
licence obligatoire..... taxes
contrefaçon action.....
saisie-contrefaçon... divulgation...
action en revendication... possession personnelle..... nullité.....



A PROPOS DES LICENCES
QUESTIONS FISCALES

Invention d'employé l'homme du métier...
l'office européen des brevets.... procédure
d'examen contenu de la demande
de brevet européen.... rôle des examinateurs..... représentation devant
l'O.E.B..... le brevet communautaire émanation du Traité C.E.E.....
P.C.T..... sous-licence..... contrat
de communication de savoir-faire....
compétence..... arbitrage

A PROPOS DE QUESTIONS FISCALES SE POSANT ACTUELLEMENT

AUX ENTREPRISES ET LIEES A DES CONTRATS DE LICENCE

DE DROITS DE PROPRIETE INDUSTRIELLE *

Jean-Luc Pierre,
Avocat à la Cour, Coopers & Lybrand - CLC Juridique et Fiscal,
Professeur associé à la Faculté de Droit de l'Université de Lyon III

Les paiements effectués par le concessionnaire ont-ils le caractère de charges ?

Les contrats de distribution, les droits d'exploitation attachés à la qualité de concessionnaire, les contrats de licence de droits de propriété industrielle peuvent, dans certaines situations, être considérés au plan fiscal comme constituant des éléments incorporels de l'actif immobilisé.

Les paiements effectués par le concessionnaire, qui revêtent habituellement la forme de redevances calculées sur le nombre de produits vendus ou sur le chiffre d'affaires correspondant à ces produits, constituent normalement des charges déductibles du résultat imposable au titre de l'exercice où elles sont engagées. Le concessionnaire n'étant, par principe même, pas propriétaire du brevet, n'est pas titulaire d'une immobilisation qui devrait apparaître à l'actif de son bilan.

On observe toutefois que, sous l'influence de la jurisprudence, s'est développée au cours des dix dernières années l'idée que, dans certaines situations, le concessionnaire serait propriétaire d'une immobilisation incorporelle représentée par le contrat même de licence. Il résulte logiquement d'une telle qualification que les redevances versées par le concessionnaire, se rattachant directement à cette immobilisation incorporelle, ne seraient pas déductibles en tant que charges.

* *Cet article est le prolongement d'un exposé présenté par l'auteur dans le cadre d'un colloque organisé les 14 et 15 novembre 1994 par E.F.E. à Paris sur le thème de la gestion comptable et fiscale des immobilisations, stocks et frais généraux.*

Pendant de nombreuses années, l'administration ¹ a reconnu le caractère de charges déductibles aux redevances versées pour la licence d'un brevet. Le juge de l'impôt s'est dissocié de cette analyse dans deux arrêts rendus en 1946 ² et 1958 ³. Ces deux arrêts ont toutefois été considérés alors comme des décisions d'espèce plutôt que comme le signe d'une évolution jurisprudentielle. Tel n'a cependant plus pu être le cas à partir de 1984, plusieurs décisions ⁴ ayant clairement montré que la juridiction fiscale dissocie, au sein des contrats de licence, ceux pour lesquels les redevances versées ont la nature de charges et ceux qui constituent un élément incorporel de l'actif immobilisé. Il semble ressortir de l'analyse de ces décisions les règles de dissociation suivantes : doivent être immobilisés les contrats de licence ayant un caractère exclusif, dont la durée est égale à celle du brevet ⁵, et qui, soit prévoient le droit pour le concessionnaire de céder ou de transférer le contrat sans l'accord du concédant, soit ne contiennent pas de clause prohibant au concessionnaire d'y procéder ⁶. Lorsque ces conditions sont réunies, le licencié est, selon l'expression employée par la jurisprudence, devenu "titulaire de droits susceptibles de constituer une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante." La position de la jurisprudence nous apparaît critiquable pour les raisons suivantes :

¹ *Rép. min. Wasmer n° 3127 : J.O.A.N. 9 mai 1952, p. 2317 ; Doc. adm. D.G.I. 4C-4511, 15 févr. 1986, § 2.*

² *Cons. d'Etat 2 déc. 1946, req. n° 76668.*

³ *Cons. d'Etat 19 mars 1958, req. n° 35658 : Dr. fisc. 1958, 518.*

⁴ *Cons. d'Etat 5 nov. 1984, req. n° 43573 : R.J.F. janv. 1985, 15 ; Cons. d'Etat 12 févr. 1988, req. n° 62547, S.A.R.L. Techniques et Santé : Dossiers Brevets 1990, n° 1 ; C. adm. Paris 16 juill. 1992, req. n° 90-104, Laboratoires Serozym : Dr. fisc. 1994, n° 3, 25, concl. Comm. gouv. C. Martin ; C. adm. Paris 16 nov. 1993, req. n° 92-1389, S.A. Oril : R.J.F. mai 1994, 517 ; Cons. d'Etat 2 févr. 1994, req. n° 142185, Laboratoires Serozym : R.J.F. mars 1994, 237.*

⁵ *Cf. conclusions de Mme le Commissaire du gouvernement C. Martin sur l'arrêt de la C. adm. Paris du 16 juill. 1992, précité. Il est indiqué dans ces conclusions que la durée doit être, "soit égale à celle du brevet pour qu'il y ait assimilation à une cession, soit prolongée par une clause de cession du brevet à l'expiration du contrat."*

⁶ *Pour une illustration du caractère de charges des redevances versées au titre d'un contrat de licence prévoyant que le licencié a l'interdiction de disposer de celui-ci au profit de tiers, Cf. Cons. d'Etat 25 oct. 1989, req. n° 65009, société Caterpillar France : Dr. fisc. 1990, n° 44, 2037, concl. Comm. gouv. M. Liébert-Champagne.*

- Faute de suivre cette position jurisprudentielle, les entreprises s'exposent à perdre tout droit à déduction ⁷ des redevances versées. Elles sont ainsi obligées de faire apparaître à leur bilan une nouvelle catégorie d'immobilisation incorporelle, alors que les redevances versées par le concessionnaire ne sont juridiquement représentatives que du droit d'utilisation du brevet.

- Considérer, comme le fait la jurisprudence, que le contrat de licence de brevet n'a que peu d'intuitus personae et qu'il en résulte qu'en l'absence de clause spécifique du contrat le lui interdisant, le licencié peut librement consentir une sous-licence ou céder celui-ci à un tiers, est sans doute discutable.

Au plan pratique, l'entreprise qui suivra, pour des raisons de prudence, la position de la jurisprudence, sera à notre avis amenée en toute logique à valoriser l'immobilisation incorporelle et à amortir ⁸ celle-ci selon les mêmes principes que pour une acquisition de brevet ⁹. On soulignera toutefois que la durée d'amortissement ne pourra, en l'absence de texte spécifique, que correspondre à la durée de la protection du brevet, sauf à être plus courte si le terme de la licence est antérieur à la date d'expiration de la validité du brevet.

La question de l'immobilisation éventuelle d'un contrat de licence de marque revêt des aspects proches de ceux qui viennent d'être présentés pour les licences de brevets.

Il ne fait pas de doute qu'une licence de marque qui n'a pas de caractère exclusif ne doit pas donner lieu à immobilisation. Le même traitement fiscal peut s'appliquer, dans un certain nombre de situations, à une licence exclusive. On citera sur ce point les intéressantes

⁷ *Un amortissement du coût de l'immobilisation représentée par la licence n'est en effet possible que si celui-ci a été également constaté en comptabilité (C.G.I. art. 39 B), ce qui requiert l'inscription de cette immobilisation au bilan de l'exercice de conclusion du contrat de licence.*

⁸ *La jurisprudence n'a à notre connaissance pas encore été amenée à se prononcer sur la question de l'amortissement de ces contrats de licence. Le principe même de l'amortissement ne paraît toutefois pas faire de doute, au vu notamment de la reconnaissance de celui-ci par la jurisprudence pour d'autres types de contrats de licence à durée limitée, qualifiés également d'immobilisations incorporelles. Cf. en ce sens C. adm. Lyon 3 nov. 1992, req. n° 91-333, Sté. Thermique de Salon de Provence : R.J.F. mars 1993, 314.*

⁹ *V. : J-L. Pierre, Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, EFE, diff. Litec, 1993, 61 s.*

conclusions du commissaire du gouvernement sur un arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 1988
10 :

"(...) S'agissant des redevances de concession, précisons que nous ne proposerons pas d'appliquer votre jurisprudence selon laquelle, dans certains cas, le bénéfice de la concession d'une licence d'exploitation est un élément incorporel de l'actif immobilisé et les redevances de concession sont alors un prix d'acquisition de cet élément d'actif et non des frais généraux (5 nov. 1984, req. n° 43573 ; 12 févr. 1988, req. n° 62547). En effet, cette jurisprudence concerne des licences d'exploitation de brevets comportant exclusivité pour de nombreux pays ou le monde entier avec, pour la première affaire précitée, transfert des droits d'exploitation au concessionnaire en fin de concession. Dans la présente affaire, la concession de la marque X n'avait pas une telle portée et il n'est pas contesté que les redevances étaient des charges."

On peut toutefois regretter que, de la même manière que pour les brevets, la jurisprudence récente tende à étendre le domaine des immobilisations incorporelles représentées par des licences de marques. Ainsi, il a été jugé dans un arrêt du 14 octobre 1993 ¹¹ que la convention de licence de deux marques, consentie à titre exclusif pour le territoire français pendant une durée de dix ans devait être qualifiée d'immobilisation incorporelle, dès lors que la convention était renouvelable par tacite reconduction et ne pouvait être dénoncée par le concessionnaire que dans deux cas déterminés. Le fait qu'une seule des deux marques ait pu donner lieu à des sous-licences, l'autre devant être utilisée par le concessionnaire exclusivement pour son compte ne permettait pas selon le juge d'exclure la qualification d'immobilisation incorporelle, dans la mesure où il résultait "des clauses de la convention précitée que la durée pour laquelle elle était conclue et l'étendue de son application territoriale assuraient (...) des revenus garantis pour une période suffisamment longue pour l'exploitation des deux marques." Cette décision a pour effet d'étendre la portée de la notion d'immobilisation incorporelle, la faculté pour le concessionnaire de disposer librement du contrat en pouvant le céder à un tiers n'étant plus considérée comme une condition pour reconnaître l'existence d'un élément d'actif incorporel ¹². Une telle extension nous apparaît fort discutable. Elle est, par ailleurs, source d'incertitudes pour les entreprises.

¹⁰ Req. n° 57687 : *Dr. fisc.* 1989, n° 14, 692, *concl. Comm.ouv. Ph. Martin.*

¹¹ *C. adm. Nancy req. n° 92-103, S.A. SIFE, et req. n° 92-105, Wodli : Bull. Concl. fisc. janv. 1994, p. 17 s., concl. Mme Felmy.*

¹² *Sur l'importance de cette condition, H. Bardet, "Le traitement fiscal des redevances de marques et de fabrication", Bull. fisc. avr. 1992.*

L'entreprise concessionnaire dont le contrat constitue une immobilisation incorporelle devrait selon nous être autorisée à amortir le coût de ce dernier, la licence devant être considérée comme perdant toute valeur à son terme. Toutefois, en présence d'une licence de marque des doutes peuvent exister quant au droit de procéder à l'amortissement du contrat si celui-ci peut être renouvelé indéfiniment à la discrétion du concessionnaire, l'immobilisation concernée n'étant alors pas forcément amenée à perdre de sa valeur du fait de l'écoulement du temps.

Les redevances de licence doivent-elles faire l'objet d'une incorporation dans le prix de revient des produits fabriqués par l'entreprise ?

La question se pose, pour l'entreprise qui est concessionnaire d'un brevet, de savoir si les sommes versées (montant fixe ou redevances) au titre de cette licence, doivent être retenues pour l'évaluation des stocks de produits fabriqués par le concessionnaire et qui incorporent la technologie transférée. La réponse à cette question apparaît être positive si ces sommes peuvent être considérées comme un élément du prix de revient des produits en stock. Elle sera, en revanche, négative si les sommes en cause ont le caractère de dépenses engagées dans le cadre de la commercialisation de ces produits. L'article 38 nonies de l'annexe III au Code général des impôts édicte en effet pour partie :

"Les (...), produits en stock et productions en cours au jour de l'inventaire sont évalués pour leur coût de revient.

Le coût de revient est constitué :

(...)

Pour les produits intermédiaires, les produits finis, les emballages commerciaux fabriqués et les produits en cours, par le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers".

Dans la situation où le concessionnaire verse une somme fixe au concédant, celle-ci a incontestablement la nature de charges de production : le concessionnaire se voit autorisé à fabriquer le produit concerné, et la somme en cause est due indépendamment de toute commercialisation du produit. La même qualification de charges de production doit à notre avis être retenue quand la rémunération due par le concessionnaire au concédant revêt la forme de redevances, calculées en fonction du nombre de produits fabriqués.

A l'opposé, si le contrat de licence du brevet prévoit le versement de redevances calculées en fonction des ventes de produits effectuées par le concessionnaire, de telles sommes nous apparaissent devoir être assimilées davantage à des charges de commercialisation qu'à un coût de production. En effet, bien que le contrat de licence du brevet soit indispensable pour que le concessionnaire puisse fabriquer le produit, seules les ventes de ce dernier entraînent l'exigibilité des redevances. Sauf à faire privilégier l'approche économique par rapport à l'approche juridique, ce qui ne paraît guère souhaitable, ces dernières ne sauraient ainsi être qualifiées de charges de production, et doivent être exclues de la valorisation des stocks. On pourra par ailleurs arriver à une même conclusion d'exclusion de la valorisation des stocks, par un raisonnement différent consistant à qualifier les redevances dues sur les ventes du produit, de charges de production non constatées à la clôture de l'exercice et, par conséquent, non susceptibles d'être rattachées aux stocks existant à cette date. Une telle analyse nous apparaît toutefois moins satisfaisante que celle qualifiant ces redevances de charges assimilables à un coût de commercialisation.

On précisera que plusieurs décisions de jurisprudence ¹³ ont fait valoir le principe de l'exclusion des redevances de licence, assises sur le prix des produits vendus, du prix de revient des stocks de produits à la clôture de l'exercice. Ces décisions ont renversé un premier courant de jurisprudence ¹⁴ assimilant les redevances de licence à des charges de production.

¹³ *C. adm. Paris 4 avr. 1991, req. n° 89-2038, S.A. Lilly France : Dr. fisc. 1991, n° 21-22, 1126, concl. Comm. gouv. F. Bernault ; C. adm. Paris 9 avr. 1991, req. n° 89-2845, Cie de Saint Gobain : Dr. fisc. 1992, n° 14, 710 ; C. adm. Nantes 27 nov. 1991, req. n° 440, Riker - 3 M : R.J.F. mars 1992, 292 ; Cons. d'Etat 5 févr. 1992, req. n° 84569, Sté. Rohm and Haas France : R.J.F. avr. 1992, 437 ; Cons. d'Etat 10 nov. 1993, req. n° 89415, S.A.R.L. Procédés Ferro : J.C.P. 94, éd. E, II, 578, concl. Comm. gouv. O. Fouquet.*

¹⁴ *Cons. d'Etat 27 juill. 1988, req. n° 57687, précité.*

OUVRAGES DIFFUSES PAR LE CENTRE DU DROIT DE L'ENTREPRISE

* Dans la collection "ACTUALITES DE DROIT DE L'ENTREPRISE" :

- Les ordonnances de septembre 1967 et le droit commercial (1969)
- Actualités de droit de l'entreprise 1968 (1970)
- L'exercice en groupe des professions libérales (1975)
- Le know-how (1976)
- L'avenir de la publicité et le droit (1977)
- Garanties de résultat et transfert de techniques (1978)
- Droit social et modifications des structures de l'entreprise (1979)
- Les inventions d'employés (1980)
- La clause de réserve de propriété (1981)
- Le nouveau droit du crédit immobilier (1981)
- Concurrence et distribution (1982)
- Producteurs, Distributeurs : quelle concurrence ? par JM.Mousseron (1986)
- Les techniques de privatisation des entreprises publiques. par L.Rapp (1986)
- Le Droit français nouveau de la concurrence par JM.Mousseron et V.Sélinisky. 2^e édition (1988)
- Le Droit français nouveau de la transparence tarifaire par M.Mousseron et JM.Mousseron (1993)

* Dans la collection "BIBLIOTHEQUE DE DROIT DE L'ENTREPRISE"

- Le contrôle de la gestion des sociétés anonymes, par R.Contin (1976)
- Les réserves latentes, par R.Abelard (1977)
- Dix ans de droit de l'entreprise (44 études - 1076 pages), publié avec le concours du C.N.R.S. (1976)
- Les contrats de sous-traitance, par G.Valentin (1978).
- L'entente prohibée (1963-1967-1977) à travers les avis de la Commission des Ententes, par V.Sélinisky (1979)
- L'entreprise et le contrat, par D.Ledouble (1981)
- Les techniques de renforcement des entreprises en difficulté, par J.P.Haehl (1981)
- Transferts indirects de bénéfices à l'étranger. par J.L.Bilon (1981)
- Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe, par D.Ohl (1982)
- La profession libérale en droit fiscal, par F.Alcade (1984).
- Les pratiques discriminatoires, par A. Bénard-Seyfert (1985)
- Les pouvoirs de l'employeur à l'occasion de la grève, par J.E.Ray (1985)
- Les groupements d'entreprises pour les marchés internationaux, par M.Dubisson (2^e édition) (1985)
- Les obligations du mandataire, par Ph.Pétel (1988)
- La réserve de propriété dans la vente de meubles corporels, par F.Perochon (1988)
- Le capital social, par S.Dana-Demaret (1989)
- Les contrats de la grande distribution, par M.-E.André (1991)
- Droits d'auteur et conflits de lois. par J.Raynard (1991)
- Le crédit documentaire : évolution et perspectives. par E.Caprioli (1992)
- La force du travail (Etude juridique), par T.Revet (1992)
- Les titres négociables. par H.Causse (1992)
- L'opération de courtage, par Ph.Devesa (1993)
- Le régime juridique de l'oeuvre audiovisuelle. par Ch.Hugon (1993)
- Les cautionnements et garanties d'emprunt donnés par les collectivités locales, par P.Lignièrès (1994)
- Les contrats dans le redressement et la liquidation judiciaires des entreprises, par M.H.Monsérié (1994)

SERIE DROIT DE L'INFORMATIQUE

- CELIM : 1 - Les transactions internationales assistées par ordinateur (1987)
- CELIM : 2 - Droit communautaire et liberté des flux transfrontières (1989)
- CELIM : 3 - La protection du logiciel en Europe (1989)

* Dans la collection "BIBLIOTHEQUE DE PROPRIETE INDUSTRIELLE"

- L'épuisement du droit du breveté (1971)
- L'invention protégée après la loi du 2 janvier 1968. par J.Schmidt (1970)
- La copropriété des brevets d'invention (1973)
- Le know-how : sa réservation en droit commun. par R.Fabre (1976)
- L'acte de contrefaçon. par Ch.Le Stanc (1977)
- Juge et loi du brevet. par M.Vivant (1977)
- Le Droit français nouveau des brevets d'invention. par JM.Mousseron et A.Sonnier (1978)
- Traité des brevets : régimes national, européen, communautaire, international (tome I : l'obtention du brevet). par JM.Mousseron avec le concours de J.Schmidt et P.Vigand (1984)

* DOSSIERS BREVETS

- 6 livraisons par an. regroupant études, documents et dossiers de jurisprudence (Décisions, Brevets, Guides de lecture)

* LA LETTRE DE LA DISTRIBUTION

- Chaque mois les informations les plus récentes en droit de la distribution et de la concurrence (adhésion)

* CAHIERS DE DROIT DE L'ENTREPRISE

- Supplément bimestriel à la Semaine Juridique (Editions E.)

COMMANDE A ADRESSER AU CENTRE DU DROIT DE L'ENTREPRISE, FACULTE DE DROIT

39 rue de l'Université - 34060 MONTPELLIER CEDEX - Tél. 67.61.54.84 - Fax. 67.61.54.85